

**RESOLUCION PARTICULAR**

FORM.727-2

VISTO:

El Proceso N° 00 y el expediente N° 00 y otros, relacionados con el Sumario Administrativo instruido a la firma contribuyente **NN** (en adelante **NN**) con **RUC 00** y a su representante legal **XX** con **CIC N° XX**, y;

CONSIDERANDO:

Que, por medio de la Orden de Fiscalización N° , notificada el 23/03/2021, la Subsecretaría de Estado de Tributación (**SET**), a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), dispuso la verificación del IVA General de los periodos fiscales de 05, 06, 08 y 09/2019 y del IRACIS General del ejercicio fiscal 2019; para tal efecto requirió a **NN** que presente los comprobantes originales que respaldan las compras efectuadas de **XX** como también el Libro Diario, los contratos en caso de prestación de servicios con la aclaración del lugar de prestación y la forma de pago, entre otros, lo cual fue cumplido.

Como antecedente, se tiene que el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) sugirió la verificación de las operaciones de compras de **NN** con base en los Informes de Auditoría DAFT3 N° 00 y SET/CITGR/DAGRT N° 00 de la Coordinación de Investigación Tributaria y Gestión de Riesgos, debido a que la misma presumiblemente habría declarado montos de compras originadas en facturas de contenido falso.

Según el Informe Final de Auditoría N° 00, los auditores de la **SET** comprobaron que **NN** incluyó en sus declaraciones juradas del IVA y del IRACIS de los periodos y del ejercicio fiscalizados montos en concepto de créditos fiscales y egresos relacionados a operaciones inexistentes con el fin de disminuir el impuesto, debido a que utilizó facturas emitidas por supuestos proveedores identificados como **XX**, en infracción a los artículos 8°, 22, 85 y 86 de la Ley N° 125/1991 texto actualizado (en adelante la Ley) y el artículo 68 del Decreto N° 1030/2013, ya que no representan una erogación real por lo que no cumplen con las condiciones legales a efectos de que las operaciones invocadas puedan considerarse como gastos deducibles para el IRACIS, ni como crédito fiscal para el IVA.

Dicha situación fue confirmada por los auditores de la **SET** con las evidencias recabadas durante el proceso de control tales como documentos proveídos por la firma, informaciones de los Sistemas Marangatu y Hechauka, verificaciones domiciliarias y pericias caligráficas, con base en los cuales comprobó que las empresas pertenecientes a los supuestos proveedores no existían en las direcciones declaradas en el RUC y los presuntos contribuyentes no pudieron ser localizados por medio telefónico, internet e Informconf, incluso las DD.JJ. presentadas por los mismos fueron enviadas desde una misma dirección de IP e impresas por la misma empresa gráfica, tampoco observaron la existencia de infraestructura alguna para proveer bienes o servicios, por lo que concluyeron que las operaciones no se realizaron.

En consecuencia, los auditores impugnaron las compras indebidamente registradas y procedieron a reliquidar los tributos, de lo cual surgió saldos a favor del Fisco en el IVA de los periodos fiscales 05, 06, 08, 09/2019 y en el IRACIS del ejercicio fiscal 2019.

Por los motivos señalados, los auditores de la **SET** concluyeron que **NN** declaró formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, ya que suministró

informaciones inexactas de sus operaciones y por ende, presentó sus DD.JJ. con datos falsos, causando con ello un perjuicio al Fisco; por lo que recomendaron aplicar una multa por Defraudación sobre el monto de los tributos defraudados de acuerdo con lo previsto en el Art. 172 de la Ley, conforme a las resultas del Sumario Administrativo y a las circunstancias atenuantes y agravantes que surjan del mismo.

Por todo lo anterior, recomendaron que la **SET** realice el siguiente ajuste fiscal:

IMPUESTO	PERIODO EJERCICIO FISCAL	MONTO IMPONIBLE	IMPUESTO 10%
521 - AJUSTE IVA	05/2019	45.454.545	4.545.455
521 - AJUSTE IVA	06/2019	48.636.364	4.863.636
521 - AJUSTE IVA	08/2019	181.818.182	18.181.818
521 - AJUSTE IVA	09/2019	113.454.545	11.345.455
511 - AJUSTE IRACIS	2019	389.363.636	38.936.364
TOTAL		778.727.272	77.872.728

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso por JI N° 00 notificado el 05/08/2021 el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (**DSR1**) instruyó el Sumario Administrativo a la firma y a su representante legal Sr. XX, conforme lo disponen los artículos 212 y 225 de la Ley y la RG N° 114/2017, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria y para la aplicación de sanciones, en concordancia con el Art. 182 del mismo cuerpo legal.

El 19/08/2021, la firma y su representante solicitaron prórroga y suspensión del plazo para contestar el traslado, siendo concedida y notificada solamente la primera en fecha 23/08/2021. Posteriormente, el día del vencimiento del plazo para presentar descargos (03/09/2021) contestaron el traslado y plantearon un Recurso de Reposición en contra del Informe Final de Auditoría, por lo que el **DSR1**, dispuso la apertura de la causa a prueba según Resolución N° 00 y respecto al Recurso de Reposición, aplicó lo dispuesto por el Art. 32 de la RG N° 114/2017.

El 29/09/2021 los sumariados presentaron descargos, ofrecieron pruebas y solicitaron la apertura del periodo probatorio, por lo que través de la Providencia N° 00, el **DSR1** admitió las pruebas ofrecidas y concedió la prórroga del periodo mencionado ya que el mismo se encontraba abierto desde el 06/09/2021. Luego **NN** presentó pruebas y formuló sus alegatos finales.

Una vez transcurrido el plazo legal y agotadas las etapas del proceso sumarial, por Resolución N° 00 del 12/11/2021 el **DSR1** llamó a autos para resolver.

Los antecedentes del caso fueron analizados por el **DSR1**, según el siguiente detalle:

Del Recurso de Reposición: **NN** alegó que el "resultado del Informe de Auditoría N° 00 de fecha 11/06/2021, presenta errores en relación con el periodo fiscal del impuesto, periodo anual 2010, y cuyo cálculo no corresponde al alcance de la Orden de Fiscalización N° 00 cuyos periodos fiscales abarcaron los siguientes: 05/2019, 06/2019, 08/2019, 09/2019 solamente", por esta situación y porque "contiene argumentos falaces" concluyó que debe ser revocado.

Verificados los antecedentes del caso, el **DSR1** constató que en el inicio del Informe Final de Auditoría fueron expuestos los periodos fiscales controlados en la fiscalización: IRACIS General 2019 e IVA General de los periodos fiscales 05/2019, 06/2019, 08/2019 y 09/2019, más adelante en los cuadros N° 4, 5 y 6 del referido Informe volvieron a consignar los mismos periodos y recién en la parte final, en el cuadro de "Resultado No Aceptado por el Contribuyente", por error de tipeo se consignó 06/2010 cuando debía ser 06/2019 (fs. 85, 86 vto. y 87 y del expediente N° 00). Dicha situación fue puesta a conocimiento del **DSR1** por parte de los auditores actuantes según correo del Departamento de Auditoría FT3 (fs. 5/6 del expediente N° 00).

Por tanto, no surgen dudas de que la verificación se circunscribió exclusivamente a los periodos objeto de control, ya que todo el contenido del Informe Final de Auditoría refiere correctamente

al periodo fiscal 06/2019, por ende, la fiscalización efectuada por la **SET**, cumplió con los requisitos de regularidad y validez que revisten los actos de la Administración Tributaria de conformidad con el Art. 196 de la Ley, en consecuencia, el Recurso planteado resulta improcedente.

Egresos cuestionados: **NN** refirió que realiza *"desde el inicio trabajos publicitarios y fabricaciones de cartelería por el interior del país, por lo que contratábamos a través del Sr. XX los servicios de flete, que consistían en el traslado de materias primas, los carteles y la entrega del producto terminado para la colocación de este. Además, realizaba la compra de materiales para la fabricación de los carteles, siempre con el contacto del Sr. XX... Que las facturas de XX corresponden a servicios de fletes, de XX adquisición de planchuelas de hierro, ménsulas de hierro soporte, varillas de hierro, de XX...varillas de hierro...y XX por cubiertas taquitos y cubiertas lisas".* Según dijo, *"cuenta con toda la documentación contable de sus operaciones tanto en lo referente a las compras como ventas, y registros en los libros legalmente habilitados, lo cual se demuestra en la propia actuación de los auditores, quienes no han objetado, en lo más mínimo las operaciones de la empresa..."*.

Al respecto, el **DSR1** mencionó que durante el Sumario la firma presentó copias autenticadas de las facturas supuestamente emitidas por los citados proveedores para justificar las compras realizadas, las cuales ya habían sido proporcionadas en la fase previa a la fiscalización. Si bien, **NN** cuenta con los comprobantes pertinentes, los cuales no fueron objetados por la **SET**, pues a simple vista cumplen con los requisitos formales establecidos en la reglamentación, el hecho denunciado excede al ámbito exclusivamente formal, ya que el meollo de la cuestión se circunscribe en determinar si las operaciones fueron reales o no.

En ese sentido, el **DSR1** acotó que la Administración Tributaria comprobó por medio de las evidencias obtenidas durante el proceso de control (informaciones de los Sistemas Marangatu y Hechauka, documentos proveídos por la contribuyente, verificaciones domiciliarias y pericias caligráficas, entre otros) que las supuestas operaciones con XX no se realizaron, debido a que los citados proveedores no pudieron haber entregado los bienes (planchuelas de hierro, soporte, varillas, cubiertas) ni prestado los servicios (fletes) consignados en las facturas cuestionadas, ya que las empresas pertenecientes a los supuestos proveedores no existían en las direcciones declaradas en el RUC, incluso los presuntos representantes/propietarios no pudieron ser localizados por medio telefónico, internet e Informconf, tampoco se observó infraestructura alguna para proveer los bienes y servicios declarados en el RUC.

Refuerza la hipótesis sostenida por el **DSR1** las verificaciones efectuadas a los supuestos domicilios declarados en el RUC por XX, ya que en ninguno de ellos fue posible ubicar a la empresa XX ni a su representante, pues las calles consignadas eran paralelas de imposible intersección y localización, además tampoco se observó en los alrededores salones, depósitos y vehículos que lleven a inferir la existencia de una empresa de esa naturaleza, por lo que concluyó que simplemente no existían, de modo que no pudieron haber prestado los servicios de fletes que fueron facturados (fojas 13/14 del expediente N° 00).

Asimismo, las DD.JJ. de los referidos proveedores fueron presentadas desde una misma dirección de IP al igual que otras 51 personas cuyos comprobantes también fueron obtenidos de forma irregular, mientras que los documentos timbrados fueron gestionados por las mismas empresas gráficas.

Por otra parte, las investigaciones llevadas adelante por la **SET** permitieron confirmar que los supuestos proveedores fueron irregularmente inscriptos en el RUC, al igual que la obtención de las claves de acceso confidencial, todo ello según las pericias caligráficas realizadas a los citados documentos, las cuales concluyeron *"que las firmas estampadas en documentos varios de la SET no pertenecen al puño y letra de XX, es decir son todas falsas"*. Demás está mencionar, que estos documentos fueron tramitados por personas que forman parte de la Consultora, empresa creada con el objeto generar y comercializar Comprobantes de Venta Timbrados para respaldar

operaciones inexistentes, por lo que con base en estos elementos concluyó que las supuestas compras declaradas por **NN** no fueron reales.

Consecuentemente, los argumentos esgrimidos en este punto carecen de sustento.

De la determinación de la obligación tributaria: **NN** adujo que el Art. 211 de la Ley "otorga la posibilidad de proceder a la determinación de la obligación tributaria sobre "Base Presunta" en algunos casos y de modo excepcional... la jurisprudencia ha admitido la estimación sobre base presunta señalando distintas circunstancias...la más frecuente...cuando el afectado es comerciante y realiza negocios en gran escala...o cuando la contabilidad es deficiente y merece reparos de orden técnico, máxime cuando las anotaciones en libros contables, no dispensan de otros elementos de prueba..." Esto significa que la administración fiscal debe agotar los medios que permitan reconstruir la materia imponible de modo directo o sobre base cierta y solo en los supuestos indicados, recurrir a aquel modo excepcional de determinación. Por lo indicado, no puede sostenerse la imputación en la "presunción" de que las facturas han sido adulteradas, que desde ya negamos y rechazamos categóricamente..."

Sobre el punto, el **DSR1** refirió que en el caso analizado la determinación de los auditores se realizó sobre base cierta, habida cuenta la existencia de elementos que permitieron conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y su cuantía, pues el contribuyente proporcionó en su oportunidad todos sus documentos, sin embargo, debido a que varios comprobantes de compras no cumplían con las condiciones y requisitos establecidos en los artículos 8º, 22, 85 y 86 de la Ley y el artículo 68 del Decreto N° 1030/2013, fueron impugnados. En ese sentido, acotó que las citadas disposiciones legales reglamentarias establecen que todas las operaciones gravadas por el IVA y por el IRACIS deben ser reales, necesarias, a precio de mercado y debidamente respaldadas con su respectivos comprobantes de ventas y solamente de la fe que estos merecieran resultará el valor probatorio de dichas operaciones, condiciones éstas que no se cumplieron ya que las supuestas compras declaradas por **NN** no se materializaron, tal como anteriormente se demostró, por ende, no puedan considerarse como egresos deducibles para el IRACIS, ni como crédito fiscal para el IVA.

Por otra parte, el **DSR1** aclaró que en ningún momento la **SET** sostuvo que las facturas fueron adulteradas, sino más bien cuestionó el contenido de ellas, poniéndose en duda la existencia misma de la operación comercial entre **NN** y los supuestos proveedores por las razones anteriormente expuestas.

En estas condiciones y en vista de que los hechos denunciados no fueron rebatidos por la firma ni por su representante concluyó, que corresponde hacer lugar a la denuncia y en consecuencia, confirmar la reliquidación de los tributos y de los saldos a favor del Fisco en concepto de IVA de los periodos fiscales 05, 06, 08, 09/2019 y en el IRACIS del ejercicio fiscal 2019.

Calificación de la conducta y aplicación de sanciones: **NN** sostuvo "la imposibilidad de aplicar sanciones sobre la base de Presunciones", según dijo, "la totalidad de las infracciones tributarias se basan en simples presunciones que violan la obligación que tiene la SET en proceder a la determinación de la obligación tributaria sobre base cierta...las consideraciones hechas por los auditores se tratan de simples conjeturas sin indicios de prueba y sin mostrar evidencias de conducta dolosa del contribuyente...presumir por presumir es nulo..."

El **DSR1** resaltó que el Art. 174 de la Ley establece una presunción de hecho la cual implica que detectada una infracción, la Administración pone a conocimiento de la firma los hechos denunciados a fin de que ésta mediante los elementos probatorios conducentes, desvirtúe los mismos, sin embargo, en este caso pese a haber tenido la oportunidad en el Sumario Administrativo, no lo hizo, ya que las pruebas ofrecidas por la firma no resultaron suficientes para rebatir las faltas detectadas por los fiscalizadores, habida cuenta que en materia tributaria la carga de la prueba se invierte, es decir, la contribuyente, en este caso **NN**, es quien que debe demostrar la realidad de la compra, pero así no lo hizo.

Por lo que con base en las evidencias obtenidas el **DSR1** confirmo que las compras de **NN** no se realizaron y que la misma simuló operaciones comerciales con supuestos proveedores al solo efecto de utilizar las facturas emitidas por ellos con el fin de disminuir la base imponible del IVA e IRACIS.

Por consiguiente, el **DSR1** concluyó que **NN** incurrió en la infracción por Defraudación prevista en el Art. 172 de la Ley, confirmándose lo establecido en los numerales 3 y 5 del Art. 173, pues suministró informaciones inexactas sobre sus actividades y, por ende, presentó sus DD.JJ. con datos falsos. Además, confirmó lo previsto en el numeral 12 del Art. 174 de la referida Ley, debido a que la contribuyente declaró egresos de manera inapropiada a la realidad de los hechos gravados, ya que consignó créditos fiscales y gastos sustentados en comprobantes de operaciones inexistentes, hechos que trajeron aparejada la consecuente falta de pago de los tributos en perjuicio del Fisco, beneficiándose la contribuyente en la misma medida.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR1** señaló que, si bien existieron circunstancias agravantes, destacó que para la aplicación de la sanción, es preciso considerar la finalidad de la misma, que además de la reparación del daño debe ser lo suficientemente disuasiva para inducir al contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones, sin que ello implique un sustancial menoscabo a su patrimonio, al punto de provocar el cierre o cese definitivo de actividades del infractor.

Por esta razón, y en cumplimiento del Principio de Proporcionalidad, que faculta a la **SET** a determinar la cuantía de la sanción entre un mínimo y un máximo, el **DSR1** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso en general y de la contribuyente en particular, y consideró el hecho de que **NN** cometió la infracción solo en algunos periodos de un ejercicio fiscal y los egresos cuestionados no superaron el 50% del monto de las compras declaradas, además se presentó en el Sumario a formular descargos y a ofrecer pruebas y proporcionó todos los documentos requeridos en la fiscalización. Consecuentemente, el **DSR1** consideró que por todas estas circunstancias corresponde aplicar una multa equivalente al 120% del monto del tributo defraudado (numerales 1, 5, 7, 8 y 9 del Art. 175 de la Ley).

En cuanto a la Responsabilidad Subsidiaria, el **DSR1** expresó que el Art. 182 de la Ley Tributaria establece que los representantes legales serán responsables subsidiariamente en cuanto no procedan con la debida diligencia en sus funciones, respecto a los tributos que correspondan a su representada y que ésta se limita al valor de los bienes que administren o dispongan. En este caso en particular, quedó comprobado que **NN** no ingresó a la **SET** los montos correspondientes a los impuestos señalados y además declaró créditos y egresos sustentados en facturas de contenido falso, defraudando al Fisco, de todo lo cual se desprende que **XX** con **CIC N° XX** no actuó diligentemente en su calidad de responsable de la empresa ante la **SET**, debiendo haber desarrollado las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias de su representada.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la responsabilidad subsidiaria de **XX** con **CIC N° XX** por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco, al no haber abonado los impuestos debidos, específicamente el IVA General y el IRACIS de los periodos y ejercicio fiscales auditados.

De manera concordante, se puede mencionar igualmente que el Código Civil Paraguayo, en sus artículos 1111, 1125 y 1126, establece la responsabilidad subsidiaria de los directores y síndicos, en casos de mal desempeño en sus funciones, violación de la ley o de sus estatutos, entre otras causales.

Por todas las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente corresponde hacer lugar a la denuncia y, en consecuencia, determinar la obligación fiscal en concepto de impuestos y multa.

POR TANTO, en uso de sus facultades legales,

EL VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN
RESUELVE

Art. 1: Determinar la obligación fiscal del contribuyente NN con RUC 00, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución de acuerdo al siguiente detalle:

Obligación	Periodo	Impuesto	Multa	Total
521 - AJUSTE IVA	05/2019	4.545.455	5.454.546	10.000.001
521 - AJUSTE IVA	08/2019	18.181.818	21.818.182	40.000.000
521 - AJUSTE IVA	09/2019	11.345.455	13.614.546	24.960.001
511 - AJUSTE IRACIS	2019	38.936.364	46.723.637	85.660.001
521 - RESOLUCIÓN DE AJUSTE IVA	06/2019	4.863.636	5.836.363	10.699.999
Totales		77.872.728	93.447.274	171.320.002

Sobre los tributos deberán adicionarse los intereses y la multa por Mora, los cuales serán liquidados conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de la contribuyente de acuerdo con lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991, y sancionar a la misma con una multa equivalente al 120% del tributo defraudado.

Art. 3°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal **XX** con **CIC N° XX**.

Art. 4°: NOTIFICAR a la contribuyente conforme a la RG N° 114/2017, a los efectos de que proceda dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, bajo apercibimiento de Ley. Asimismo, a su representante legal, para su conocimiento.

Art. 5°: INFORMAR lo resuelto a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales, a fin de que tome conocimiento de los términos de la presente Resolución, y cumplido archivar.

ÓSCAR ORUÉ
VICEMINISTRO DE TRIBUTACIÓN